San José, 30 de junio de 2025
MH-DGA-DN-OF-0092-2025
MH-DGA-DN-DA-EXP-0020-2025

Licda. Carolina Palma Vargas
Associate Partner
ERNST & YOUNG S.A.
S. O.

Asunto: Respuesta a consulta sobre la procedencia del régimen de exportación temporal o del régimen de exportación temporal para el perfeccionamiento pasivo, para una operación aduanera relacionada con envasado de mercancías

Estimada señora:

Mediante correo electrónico recibido en la Dirección Normativa de la Dirección General de Aduanas, el día 04 de junio de 2025, su persona efectúa consulta sobre la procedencia del régimen de exportación temporal o del régimen de exportación temporal para el perfeccionamiento pasivo, para una operación aduanera relacionada con el envasado de mercancías, en la cual indica lo siguiente:

- **Planteamiento de la consulta**

Para los efectos refiere:

1. *Nuestro cliente se dedica a la producción nacional de licor destilado –ron–, realizando los procesos de fermentación, destilación y mezcla con otros ingredientes, todos ellos de origen costarricense, incluida la caña de azúcar.*

2. *Una vez elaborado, el producto es exportado a Francia con un contenido alcohólico comprendido entre el 65 % y el 75 % en volumen. En dicho territorio, se lleva a cabo el proceso de reducción, que consiste en diluir el concentrado con agua, realizar un proceso de filtrado y proceder al embotellado y etiquetado para su comercialización.*

3. *Una vez finalizado el proceso de acondicionamiento, nuestro cliente proyecta reimportar el ron a Costa Rica para su distribución en el mercado nacional.*

4. *Como es de conocimiento de esta Asesoría, el embotellado no implica una modificación sustancial del producto, ni altera su origen ni su condición de nacional, dado que el llenado y sellado en envases constituye, desde una perspectiva técnico-industrial, una operación de presentación o*

acondicionamiento, sin que ello implique transformación en los términos de la normativa aplicable.

5. *En virtud de lo anterior, nuestro cliente prevé que la salida del producto desde Costa Rica se realice bajo un régimen aduanero suspensivo, y su ingreso a Francia se efectúe al amparo de un régimen de importación temporal, con el propósito de ser posteriormente reexportado a territorio costarricense, sin que se encuentre sujeto al pago de impuestos a la importación.*

6. *Para respaldar dicha operación, se podrá aportar documentación complementaria que garantice la trazabilidad del producto, tales como etiquetas, fotografías, descripciones detalladas (incluyendo nombre comercial, marcado, características físicas), números de lote, códigos de barras u otros elementos identificativos, así como los documentos aduaneros que consignen de forma precisa las cantidades y especificaciones técnicas del producto exportado.*

Nuestro criterio

Conforme a la normativa aduanera vigente, consideramos que las bebidas objeto de esta operación pueden acogerse al régimen de exportación temporal regulado en el artículo 170 de la Ley General de Aduanas, en tanto se garantiza su reimportación sin que medie transformación o modificación alguna, y siempre que la operación se enmarque dentro de la categoría industrial correspondiente al apoyo a procesos industriales.

No obstante, estimamos pertinente señalar que la Administración Aduanera podría considerar la aplicación del régimen de perfeccionamiento pasivo, en la medida en que el proceso de envasado, si bien no constituye una transformación sustancial del producto, puede interpretarse como una etapa necesaria para la culminación del proceso industrial de acondicionamiento y presentación para su comercialización.

Adicionalmente, debe tomarse en cuenta que, como resultado de dicho proceso, se generará el ingreso al país de mercancías adquiridas en el extranjero — concretamente, los envases o botellas— las cuales estarían sujetas al pago de tributos aduaneros, conforme lo establecido en el artículo 189 de la Ley General de Aduanas, lo cual resulta congruente con los principios y objetivos del régimen de perfeccionamiento pasivo.

Por lo anterior, solicitamos respetuosamente a esa Asesoría Jurídica emitir un pronunciamiento en relación con los siguientes aspectos:

1. *Determinación del régimen aduanero aplicable a la operación descrita, ya sea exportación temporal o perfeccionamiento pasivo.*

2. *Requisitos y elementos que se estimen necesarios para dar cumplimiento al principio de identificación de las bebidas durante el proceso de exportación y reimportación.*

3. *Confirmación del tratamiento tributario aplicable al ingreso de los envases utilizados en el proceso de acondicionamiento realizado en el extranjero.*

A continuación, esta Dirección Normativa procede a indicar lo siguiente:

De previo a brindar respuesta a lo consultado, es necesario referirse a los temas de los regímenes aduaneros, siendo que, estos definirán las destinaciones a las que pueden ser sometidas las mercancías que se encuentran bajo control aduanero, según los términos de la declaración aduanera presentada ante la autoridad aduanera, conforme a lo establecido en la normativa aduanera vigente.

En este sentido el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (en adelante CAUCA IV, Ley N° 8881), en su artículo 89 dispone lo siguiente:

> ***Artículo 89. Concepto de regímenes aduaneros***
>
> *Se entenderá por* ***Regímenes Aduaneros****, las diferentes* ***destinaciones a que puedan someterse las mercancías*** *que se encuentran bajo control aduanero,* ***de acuerdo con los términos de la declaración presentada ante la Autoridad Aduanera.*** (El resaltado no corresponde al original)

Se desprende de lo anterior, que es a través de la declaración aduanera que se puede destinar una mercancía a uno de los regímenes aduaneros previstos por el régimen jurídico aduanero.

Por su parte, con relación al régimen aduanero de exportación temporal, el artículo 102 del CAUCA IV, define este régimen de la siguiente manera:

> ***Artículo 102. Exportación temporal con reimportación en el mismo estado.***
>
> *La exportación temporal con reimportación en el mismo estado,* ***es el régimen aduanero mediante el cual, con suspensión del pago de tributos a la exportación en su caso, se permite la salida temporal del territorio aduanero, de mercancías nacionales o nacionalizadas, con un fin específico y por un tiempo determinado,*** *con la condición que sean reimportadas* ***sin que hayan sufrido en el exterior ninguna transformación, elaboración*** *o reparación, en cuyo caso a su retorno serán admitidas con liberación total de tributos a la importación.* (El resaltado no corresponde al original)

De la misma forma y para los efectos que correspondan, el Decreto Ejecutivo N°44051-H: Reglamento a la Ley General de Aduanas (en adelante RLGA) en su artículo 485 y siguientes, contempla lo relacionado con el procedimiento para optar por este tipo de régimen.

De conformidad con lo plasmado en el artículo 485 del RLGA, la autorización de este régimen se otorga mediante la declaración aduanera establecida al efecto. Igualmente, el artículo 487 del RLGA refiere que, al

momento de la reimportación de mercancías exportadas temporalmente, la autoridad aduanera constatará que se trate de las mismas mercancías que salieron del territorio aduanero al amparo del régimen de exportación temporal.

Para el caso que nos compete, el artículo 489 del RLGA indica cuales son los requisitos para gozar de los beneficios de este régimen al reimportarse las mercancías (ver también el art. 518 RECAUCA IV, Decreto Ejecutivo 42876-H):

> ***Artículo 489. Requisitos para gozar de la liberación.*** *Para gozar de los beneficios de este régimen al reimportarse las mercancías, el declarante deberá cumplir los requisitos siguientes:*
> *a) Que la declaración de mercancías de reimportación sea debidamente presentada y aceptada dentro del plazo de permanencia de la exportación temporal.*
> *b) Que las* ***mercancías no hayan sido objeto de transformación*** *alguna.*
> *c) Que se* ***establezca*** *plenamente la* ***identidad*** *de las* ***mercancías.***
> *d) Que quien efectúa la reimportación sea la misma persona que efectuó la exportación.* (El resaltado no corresponde al original)

Por tal motivo, por tratarse éste de un régimen especial que prevé la salida de mercancías para ser reimportadas dentro del plazo establecido en el Reglamento, tiene como uno de los requisitos que las **mercancías no hayan sido objeto de transformación alguna y que sean plenamente identificables al momento de reimportarse.**

Por otro lado, en lo que respecta al régimen de exportación temporal para el perfeccionamiento pasivo, el artículo 103 del CAUCA IV, lo define así:

> ***Artículo 103. Exportación temporal para el perfeccionamiento pasivo***
>
> *La exportación temporal para perfeccionamiento pasivo* ***es el régimen que permite la salida del territorio aduanero por un plazo determinado de mercancías nacionales o nacionalizadas, para ser sometidas en el exterior a las operaciones de transformación, elaboración, reparación*** *u otras permitidas, con suspensión en su caso, de los tributos a la exportación, para ser reimportadas bajo el tratamiento tributario y dentro del plazo establecido en el Reglamento.* (El resaltado no corresponde al original)

En el mismo sentido que lo hace la normativa aduanera regional, la Ley N°7557: Ley General de Aduanas, establece las regulaciones sobre este régimen aduanero, regulándose en los artículos 187 al 189 lo concerniente a los productos compensadores, a la determinación de la base imponible y otros aspectos que regulan este régimen.

Asimismo, el RLGA en su artículo 521 y siguientes, establecen las disposiciones correspondientes al procedimiento para optar por este régimen de referencia.

Conforme a lo indicado en el artículo 522, la autorización de este régimen se otorga mediante la declaración aduanera establecida al efecto, en la cual se debe detallar la información referente a la naturaleza del trabajo a realizar, clase de los productos que se utilizarán en los procesos de elaboración, manufactura, o beneficio a que se someterá la mercancía en el exterior y el incremento aproximado del valor de la mercancía. Además, el artículo 523 define el valor que se debe declarar para la mercancía al momento de la exportación para la mercancía.

En lo que interesa, el artículo 524 del RGLA, indica que las operaciones de perfeccionamiento pasivo de este régimen son:

> ***Artículo 524. Operaciones y plazo de la exportación temporal para el perfeccionamiento pasivo.*** *Son operaciones de perfeccionamiento:*
> *a) La* ***transformación de mercancías****.*
> *b) La* ***elaboración de mercancías****, incluso su montaje, su ensamblaje, su adaptación a otras mercancías.*
> *c) La reparación de mercancías y su puesta a punto.*
> *El plazo de la exportación temporal para el perfeccionamiento pasivo será de seis meses. Se podrá conceder una prórroga, previa justificación de las razones que ameritan la solicitud.*
> *Si transcurrido el plazo otorgado las mercancías no han retornado, se tendrán como exportadas definitivamente.* (El resaltado no corresponde al original)

Para los efectos correspondientes, el artículo 527 del RLGA, señala los requisitos para poder gozar de los beneficios de este régimen al reimportarse las mercancías (ver también el art. 526 RECAUCA IV):

> ***Artículo 527 Requisitos para gozar de la liberación.*** *Para gozar de los beneficios de este régimen al reimportarse las mercancías, el declarante deberá cumplir los requisitos siguientes:*
> *(...)*
> *b) En los demás casos de perfeccionamiento pasivo:*
> *1. Que la declaración de mercancías de reimportación sea debidamente presentada y aceptada dentro del plazo de permanencia de la exportación temporal.*
> *2. Que se* ***establezca plenamente la identidad de las mercancías*** *o que pueda determinarse la incorporación de las mercancías exportadas temporalmente*

en los productos compensadores que se reimportan. (...) (El resaltado no corresponde al original)

Así las cosas, por tratarse éste de un régimen especial dispone que la salida de mercancías para ser reimportadas dentro del plazo establecido en el Reglamento tiene como uno de los requisitos que las **mercancías sean identificables al momento de reimportarse.**

La **autorización** de estos regímenes operará una vez que se presente la declaración aduanera de mercancías con todos los requisitos detallados en la normativa vigente, de manera que, en el uso de sus facultades y atribuciones, debe proceder la aduana de jurisdicción competente a **autorizar** el régimen solicitado, previo **cumplimiento de los requisitos** establecidos para su otorgamiento.

Debido a lo anterior, la determinación del régimen aduanero aplicable y de acuerdo con la legislación aduanera vigente, dependerá de que la **declaración** de mercancías de reimportación sea debidamente **presentada y aceptada dentro del plazo**, de que las **mercancías** puedan ser **identificadas plenamente** por parte de la autoridad aduanera, así como determinar si las **mercancías han sufrido o no algún tipo de transformación.**

En cuanto a los elementos para identificar las mercancías, será cada **aduana** de jurisdicción la encargada de **corroborar toda la documentación de respaldo** presentada para poder **autorizar el régimen seleccionado,** sin embargo, se sugiere al menos aportar todos los documentos y elementos que puedan permitir la trazabilidad de las mercancías, por ejemplo: documentación aduanera de salida y entrada de las mercancías, transporte de las mercancías, características técnicas y físicas, cantidades, marcado, procesos de reducción, embotellado, acondicionamiento y etiquetado de mercancías y otra necesaria para que la **autoridad aduanera pueda identificar correctamente la identidad de las mercancías.**

Sobre lo consultado con el tratamiento tributario aplicable, vale la pena mencionar que, en el caso del **régimen de exportación temporal**, el artículo 487 del RLGA señala que las mercancías que se hubiesen exportado bajo el régimen de exportación temporal con reimportación en el mismo estado, que se realice dentro del plazo de permanencia en el exterior establecido para dicho régimen, no causarán el pago de tributos. Además, de conformidad con lo enunciado en el artículo 490 del RLGA, se tiene que la reimportación de mercancías que se hubiesen exportado bajo el régimen

de exportación temporal con reimportación en el mismo estado, que se realice después del vencimiento del plazo de permanencia en el exterior establecido para dicho régimen, causará el pago de los tributos y el cumplimiento de las obligaciones no arancelarias, propios del régimen de importación definitiva, como si dichas mercancías se importaran por primera vez al territorio aduanero.

De la misma manera, en el caso del **régimen de exportación temporal para el perfeccionamiento pasivo**, conforme lo señalado en el artículo 521 del RLGA, se tiene que no podrán acogerse al régimen de perfeccionamiento pasivo aquellas mercancías cuya exportación dé lugar a un reembolso o a una devolución de los derechos de importación. Asimismo, según el artículo 525 del RLGA, se indica que las mercancías que se hubiesen exportado bajo el régimen de exportación temporal para perfeccionamiento pasivo, que se realice después del vencimiento del plazo de permanencia en el exterior establecido para dicho régimen, causará el pago de los tributos y el cumplimiento de las obligaciones no arancelarias, propios del régimen de importación definitiva, como si dichas mercancías se importaran por primera vez al territorio aduanero, salvo caso fortuito o de fuerza mayor debidamente comprobados a satisfacción de la autoridad aduanera, que impidiesen el retorno dentro del plazo original, en cuyo caso se permitirá la reimportación de las mercancías conforme a las regulaciones señaladas en el artículo 527 de este Reglamento.

Finalmente, en lo que concierne al proceso de reducción, se tiene que una vez realizada la exportación temporal, en Francia se lleva a cabo el proceso de reducción, que consiste en diluir el concentrado con agua, se efectúa un proceso de filtrado y se procede con el embotellado, por lo que esta autoridad considera que el régimen aplicable es el de Exportación Temporal para Perfeccionamiento Pasivo (41-1), en el entendido que al reingreso de las mercancías se deben cancelar los tributos por todo lo que se incorpora en el país extranjero (envases para el embotellado, valor del proceso industrial, entre otros), más seguro, flete y otros gastos, para conformar el valor en aduanas al momento de la reimportación.

Además, la empresa interesada debe ponerse en contacto con la aduana de control para coordinar los mecanismos que garanticen la trazabilidad del producto, explicando el proceso productivo a realizarse en Francia, el porcentaje de alcohol del producto a reimportar, cantidad de litros que retornan (cantidad exportada temporalmente versus cantidad reimportada), otros elementos identificativos y especificaciones técnicas del producto exportado, así como copia del contrato que se suscribe con la empresa en Francia y otros elementos contemplados en la normativa vigente para perfeccionamiento pasivo

Sin otro particular, se suscribe atentamente,

JOSE JOAQUIN MONTERO ZUÑIGA (FIRMA)
Firmado digitalmente por JOSE JOAQUIN MONTERO ZUÑIGA (FIRMA)
Fecha: 2025.07.04 11:18:23 -06'00'

José Joaquín Montero Zuñiga,
Director
Dirección de Gestión Técnica

Firmado digitalmente por BERNARDO OVARES NAVARRO (FIRMA)

Bernardo Ovares Navarro,
Director a.i.
Dirección Normativa

OLMAN ADRIAN RIVAS ALVAREZ (FIRMA) PERSONA FISICA, CPF-01-1055-0501. Fecha declarada: 04/07/2025 08:09:23 a. m.	DELIO GARRO FALLAS (FIRMA) Firmado digitalmente por DELIO GARRO FALLAS (FIRMA) Fecha: 2025.07.04 09:14:31 -06'00'	LILIANA UREÑA SOLIS (FIRMA) Firmado digitalmente por LILIANA UREÑA SOLIS (FIRMA)	GIANNI BALDI FERNANDEZ (FIRMA) Firmado digitalmente por GIANNI BALDI FERNANDEZ (FIRMA) Fecha: 2025.07.04 08:26:55 -06'00'
Elaborado por: **Adrián Rivas Álvarez,** Abogado, Depto. Asesoría Dirección Normativa	Elaborado por: **Delio Garro Fallas,** Analista, Depto. Procesos Aduaneros – DGT	Revisado por: **Liliana Ureña Solís,** Jefe, Depto. Procesos Aduaneros – DGT	Revisado por: **Gianni Baldi Fernández,** Jefe, Depto. Asesoría Dirección Normativa

Cc. Consecutivo
Temas 5 / 28.2 / 28.18 / 33.3 / 36 / 72